

**Audience publique du 10 mai 2004**

Recours formé par Monsieur ..., ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Revu la requête inscrite sous le numéro 16585 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 19 juin 2003 par Monsieur ..., ... , demeurant à L-... , tendant à la réformation de la décision du directeur de l'Administration des Contributions directes du 20 mars 2003, lui notifiée le lendemain, déclarant non fondée sa réclamation du 15 mai 2002 formulée à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu du bureau d'imposition Esch 2 de la section des personnes physiques de l'Administration des Contributions directes du 10 mai 2002 ;

Vu le jugement du 21 janvier 2004 déclarant le recours en réformation recevable dans la mesure où il concerne l'imposition sur le revenu pour l'année 2001, tout en le disant irrecevable pour le surplus, et quant au fond, ordonnant la réouverture des débats aux fins de permettre aux parties de déposer un mémoire complémentaire ;

Vu le mémoire complémentaire déposé au greffe du tribunal administratif en date du 4 février 2004 par Monsieur ... ;

Vu le mémoire complémentaire du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 9 février 2004 ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif en date du 13 février 2004 par Monsieur ... ;

Revu les pièces versées au dossier et notamment la décision directoriale déferée ;

Où le juge-rapporteur en son rapport complémentaire, ainsi que Monsieur ... et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 3 mars 2004.

---

Considérant qu'en date du 15 mai 2002, Monsieur ... formula une réclamation à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2001, du 10 mai 2002, émis par le bureau d'imposition Esch/Alzette 2 de la section des personnes physiques de l'Administration des Contributions directes, désigné ci-après par « *le bureau d'imposition* » ;

Que par décision du 20 mars 2003, notifiée le lendemain à Monsieur ..., le directeur de l'Administration des Contributions directes, désigné ci-après par « *le directeur* », a déclaré la réclamation recevable, mais au fond l'a rejetée pour n'être pas fondée ;

Considérant que par requête déposée en date du 19 juin 2003, Monsieur ... a formulé un recours contentieux à l'encontre de la décision directoriale précitée du 20 mars 2003 ;

Considérant que par jugement du 21 janvier 2004, le tribunal a déclaré le recours en réformation recevable, dans la mesure où il concerne l'imposition sur le revenu pour l'année 2001, tout en le déclarant irrecevable pour le surplus ;

Qu'au fond, avant tout autre progrès en cause, le tribunal a ordonné la réouverture des débats et invité chaque partie à déposer un mémoire complémentaire aux fins de prendre utilement position au regard des éléments de fait et de droit d'ores et déjà présentés, afin de dégager tant les aspects techniques inhérents à l'argumentaire développé à travers le recours que, le cas échéant, les articles pertinents de la législation applicable dont la conformité à la Constitution est critiquée par Monsieur ..., avec circonscription des dispositions de la Constitution effectivement invoquées à travers les éléments d'argumentation présentés ;

Que suivant le dernier état de ses conclusions, Monsieur ... demande au tribunal à voir reconnaître « *le caractère incohérent et inique des mécanismes de majoration du tarif d'impôt* » appliqué dans son chef, en tant que contribuable relevant de la classe 1a (après avoir été classé jusque et durant l'année 2000 en classe 2 face à un revenu imposable ajusté de 1.370.000 Luf, comprenant une pension française de 290.000 Luf, et il met en cause, essentiellement l'écart d'impôt entre la classe 1a et la classe d'impôt 2 évalué par lui à 1 : 2,05, alors que selon lui cet écart devrait être limité à 1 : 1,33, - ainsi que le fait que sur la tranche de revenu correspondant à la pension française il paie plus d'impôts en classe 1a qu'en classe 1 ;

Considérant qu'il convient de rappeler à partir des développements du jugement précité du 21 janvier 2004 que le demandeur ne critique point l'application même des

dispositions tarifaires contenues dans la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR), dont plus particulièrement celles des articles 118 à 121 LIR, telles que modifiées par la loi du 22 décembre 2000, applicables à l'année d'imposition 2001, ayant donné lieu au barème de l'impôt sur le revenu établi par le ministre des Finances, publié au mémorial 2001, Recueil B, numéro 1 du 2 janvier 2001 ;

Considérant qu'il est constant, tel que l'a retenu le directeur de l'administration des Contributions directes à travers la décision déférée, que pour le revenu établi de 1.370.135 Luf, préalablement arrondi à 1.370.000 Luf en vertu de l'article 126, alinéa 2 LIR l'impôt est de 209.160 Luf pour un contribuable rangeant en classe 1A, d'après le barème précité et correspond ainsi au montant repris au bulletin d'imposition à la base de la décision directoriale déférée ;

Considérant qu'il est patent que si pour le même revenu arrondi de 1.370.000 Luf, Monsieur ... avait encore été rangé dans la classe d'impôt 2, comme tel avait été le cas durant l'année d'imposition 2000, la cote d'impôt à retenir aurait été de 102.200 Luf ;

Que si pour l'exercice fiscal 2001, Monsieur ... avait figuré dans la classe d'impôt 1, l'impôt annuel correspondant à un revenu de 1.370.000 Luf aurait été de 266.700 Luf ;

Considérant que force est au tribunal de retenir que ce n'est pas la cote d'impôt dégagée par le barème applicable qui est sujette à critique de la part du demandeur, ni la comparaison de celle-ci par rapport aux cotes dégagées par le même barème relativement à des contribuables figurant respectivement dans les classes 1 et 2, mais que Monsieur ... critique la progression du taux respectivement différente dans les trois classes 1, 1a et 2, concernant plus précisément les dernières tranches de son revenu, en visant plus particulièrement encore cette progression comme étant applicable à ses revenus d'origine française ;

Considérant que Monsieur ... ne conteste point le principe de son classement en la classe d'impôt 1a pour l'année d'imposition 2001, intervenu conformément aux dispositions de l'article 119 LIR ;

Qu'il a affirmé à l'audience, en termes de plaidoiries, ne pas avoir été à même de suivre l'établissement de l'impôt à charge des contribuables de la classe 1a, tel qu'il ressort de la loi ;

Considérant que l'impôt à charge des contribuables de la classe 1a est défini à l'article 120bis LIR et se trouve être dérivé à partir de l'impôt à charge des contribuables de la classe 1, lui-même défini par l'article 120 LIR, tels que ces deux articles ont été remplacés à travers l'article 3 de la prédite loi du 22 décembre 2000 concernant l'année d'imposition 2001 ;

Considérant que ledit article 120 LIR dispose que *« l'impôt à charge des contribuables de la classe 1 est déterminé par application du tarif de l'article 118 au*

*revenu imposable ajusté* », étant entendu que l'article 118 LIR vise expressément « *le revenu imposable ajusté au sens de l'article 126* » LIR ;

Considérant que l'article 120bis LIR dispose que « *l'impôt à charge des contribuables de la classe 1a est déterminé par application du tarif au revenu imposable ajusté réduit de la moitié de son complément à 1.560.000 francs, sous réserve que le taux d'accroissement maximal ne puisse dépasser 42 %* » ;

Considérant qu'en portant que l'impôt à charge des contribuables de la classe 1a est déterminé par application du tarif au revenu imposable ajusté, l'article 120bis LIR se rapporte en premier lieu au calcul de l'impôt tel qu'il a été déterminé dans le chef des contribuables de la classe 1, tout en prévoyant corollairement un assouplissement, à savoir, la réduction de cet impôt « *de la moitié de son complément à 1.560.000 francs* » et en insérant un correctif tendant à ce que « *le taux d'accroissement maximal ne puisse dépasser 42 %* » ;

Qu'il est patent qu'à travers la seule réduction d'impôt ainsi prévue, la cote d'impôt dans le chef d'un contribuable de la classe 1a, face à un contribuable de la classe 1, à revenus imposables ajustés égaux, est nécessairement plus favorable, avantage auquel s'ajoute la limitation du taux d'accroissement maximal ;

Considérant que l'impôt sur le revenu tel qu'instauré par les articles 118 et suivants LIR est un impôt progressif par tranches en ce que le taux d'imposition croît avec la quantité de matière imposable et que cette dernière est coupée en plusieurs tranches, chacune étant assujettie à un taux d'imposition différent ;

Que pour calculer l'impôt il est appliqué le taux afférent à chaque tranche, puis les différents montants ainsi obtenus sont additionnés pour dégager le résultat correspondant à l'impôt calculé suivant le barème ;

Considérant qu'il est manifeste que Monsieur ... ne critique point le résultat, c'est-à-dire la charge d'impôt telle que se dégageant du barème, ni plus loin le calcul de sa charge finale d'impôt effectué à travers le bulletin d'imposition critiqué à la base de la décision directoriale déferée ;

Considérant que le demandeur critique en dernière analyse le taux marginal applicable à ses dernières tranches de revenus, en relevant, de façon vérifiée à partir des éléments de fait par lui produits, que ce taux marginal est plus élevé au niveau de ses tranches de revenu se situant au-delà de 1.000.000 Luf, à le calculer dans la classe 1a par rapport à la classe 1 ;

Considérant que dans la mesure où le demandeur opère une simple assimilation en énonçant que ses dernières tranches de revenus, pour lesquelles le taux marginal serait plus élevé en classe d'impôt 1a qu'en classe d'impôt 1, correspondent à son revenu d'origine française, sans pour autant en tirer des conclusions spécifiques tenant à la

nature non luxembourgeoise de ces revenus, il n'y a pas lieu de pousser plus loin l'analyse concernant ce dernier aspect ;

Considérant qu'à partir de la systématique des tarifs d'impôt sous analyse, ce phénomène est logique et correspond aux dispositions de la loi, étant donné que relativement à l'année d'imposition 2001 pour la classe d'impôt 1, la progressivité par tranches s'installe beaucoup plus tôt (à partir d'un revenu imposable ajusté annuel de 393.000 Luf) pour atteindre le taux maximal de 42% beaucoup plus tard (à partir d'un revenu imposable ajusté annuel de 1.357.000 Luf), comparé à la classe d'impôt 1a où par application de l'article 120bis LIR la charge d'impôt ne s'installe qu'à partir d'un revenu annuel imposable ajusté de 782.000 Luf pour atteindre le taux d'impôt maximal de 42% déjà à partir de 1.103.000 Luf ;

Que cette réalité reste constante, que l'on l'exprime à travers les mots du délégué du Gouvernement (« *qui part plus tard doit courir plus vite pour attraper les autres* ») ou que l'on considère que dans le cadre de la progressivité par tranches, en présence d'une assiette large (classe 1) et d'une assiette étroite (classe 1a), le taux marginal est nécessairement plus élevé dans la classe 1a par rapport à la classe 1 pour les mêmes tranches de revenus en ce qu'elles s'approchent de celles qui se voient appliquer le taux d'accroissement maximal, c'est-à-dire aux alentours d'un revenu annuel imposable ajusté de 1.100.000 Luf ;

Considérant cependant que dans la mesure où pour la classe d'impôt 1a une large tranche de revenu, supérieure à la moitié de 1.560.000 Luf, c'est-à-dire 780.000 Luf sur base des dispositions de l'article 120bis LIR, est exempte d'impôt et que l'impôt dégagé par le tarif s'analyse en l'addition des différents montants obtenus par l'application des taux marginaux respectifs aux différentes tranches d'imposition définies par le barème, aucune inégalité n'a pu être valablement dénotée par le demandeur, étant donné que suivant ce résultat sa cote d'impôt sera toujours inférieure en classe d'impôt 1a par rapport à un revenu ajusté égal imposé suivant le tarif de la classe d'impôt 1, de même que Monsieur ... n'a pas fait utilement valoir une non-conformité à la Constitution dans le chef des dispositions légales instaurant le système d'imposition sous analyse, ni une illégalité des applications tarifaires opérées dans son chef ;

Que le recours laisse dès lors d'être fondé sous les différents aspects de comparaison épinglés par le demandeur concernant les tarifs respectivement applicables à la classe d'impôt 1a et la classe 1 ;

Considérant que le tarif de la classe d'impôt 1a n'étant point dérivé de celui de la classe 2 et celui de la classe 2 se trouvant spécifiquement réglé en raison du principe du splitting y contenu, les éléments de comparaison avancés en l'espèce par le demandeur concernant son imposition par rapport à la progression du tarif dans la classe 2 ne revêtent, à la base, pas de caractère pertinent, de sorte que le recours laisse encore d'être fondé sous cet aspect ;

Considérant qu'il suit de l'ensemble des développements qui précèdent que le demandeur est à débouter de son recours, étant donné qu'aucune non conformité à la Constitution, ni aucune illégalité du tarif appliqué n'ont pu être dégagés, ni directement, ni indirectement, à partir des moyens par lui proposés.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

vidant le jugement du 21 janvier 2004 ;

au fond, déclare le recours non justifié ;

partant en déboute ;

laisse les frais à charge du demandeur.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 10 mai 2004 par :

M. Delaporte, premier vice-président,  
Mme Thomé, juge,  
M. Sünnen, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

Schmit

Delaporte